Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX 16. März 1940 Nummer 11

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35

Hauptschriftleiter i. N. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086, 222087 u. 222097. Postscheckkonto: Berlin Nummer 18541. Bezugspreis: Vierteljährlich 5,80 RM (ausschließl. Zustellungsgebühr). Einzelheft Preis 1,— RM durch jede Buchhandlung, direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch die Post. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften an den Verlag, Berlin W 35, Woyrschstraße 5



Die Dritte Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes

Von Regierungsrat Dr. *Meuschel*, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung

Am 31. Januar 1940 ist die Dritte Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes (Dritte GewStDV) erschienen (RGBl I S. 284 und RStBl 1940 S. 185). Diese Dritte GewStDV ist an die Stelle der Zweiten Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes (Zweite GewStDV) vom 20. Februar 1938 (RGBl I S. 209, RStBl 1938 S. 241) getreten. Sie ist mit Ausnahme einiger Bestimmungen, die bereits für das Rechnungsjahr 1939 gelten, erstmals für das Rechnungsjahr 1940 anzuwenden. Die Bestimmungen, die bereits für das Rechnungsjahr 1939 gelten, betreffen insbesondere die Fragen, die für das Rechnungsjahr 1939 zunächst durch den Runderlaß vom 14. Juli 1939 (RStBl 1939 S. 849) vorbehaltlich späterer Regelung im Verordnungsweg geregelt waren. Hinweis auf die folgenden Abschnitte 4, 7, 11 und 12.

Aus praktischen Erwägungen ist der gesamte Rechtsstoff der Zweiten GewStDV in die Dritte GewStDV übernommen worden. Die Zweite GewStDV mußte ergänzt und in einzelnen Bestimmungen der Rechtsentwicklung angepaßt werden. Es war außerdem erforderlich, besondere Bestimmungen für die Durchführung der Gewerbesteuer in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in der bisherigen Freien Stadt Danzig zu treffen. Es wäre deshalb nicht zweckmäßig gewesen, in einer Dritten GewStDV nur den neuen Rechtsstoff zu regeln und die Zweite GewStDV in geänderter Form daneben in Geltung zu lassen. Die Zusammenfassung aller für die Durchführung der Gewerbesteuer 1940 erforderlichen Bestimmungen in einer Verordnung wird die Anwendung dieser Bestimmungen erleichtern.

Die folgenden Ausführungen behandeln nur die neuen und die sachlich geänderten Bestimmungen. Die nicht behandelten Bestimmungen der Dritten GewStDV sind unverändert oder mit kleinen sprachlichen Änderungen (z. B. die §§ 3, 18, 26, 30 und 33 der Dritten GewStDV) aus der Zweiten GewStDV übernommen worden.

2. Gewerbesteuerpflicht der Lotsen

Die steuerliche Behandlung der „freien" Lotsen, das heißt der Lotsen, die nicht Beamte oder Angestellte im öffentlichen oder privaten Dienst sind, war bisher nicht einheitlich. Die Tätigkeit der Lotsen wurde teils der selbständigen Arbeit im Sinn des § 18 EStG, teils der nichtselbständigen Arbeit im Sinn des § 19 EStG zugerechnet. Gewerbesteuer wurde demgemäß nicht erhoben. In anderen Fällen wurde die Tätigkeit der Lotsen als Gewerbebetrieb behandelt und Gewerbesteuer erhoben. Das entsprach der Behandlung nach dem preußischen Gewerbesteuergesetz, wie sie vom Preußischen Oberverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen worden ist. Demgegenüber hat der Reichsfinanzhof in einem amtlich nicht veröffentlichten Urteil vom 15. Februar 1939 — VI 38/38 — entschieden, daß die Lotsen am Kaiser-Wilhelm-Kanal weder Gewerbetreibende noch Angehörige der freien Berufe seien. Es fehle bei ihnen an der Selbständigkeit, die Voraussetzung für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs sei. Auch im Schrifttum gehen die Ansichten über die Rechtsstellung der Lotsen und über ihre steuerliche Behandlung auseinander.

Die unterschiedliche Behandlung der Lotsen mag zum Teil dadurch verursacht sein, daß das Lotsenwesen im Deutschen Reich nicht einheitlich geregelt ist. Die gegenwärtigen

lotsenrechtlichen Bestimmungen gelten jeweils nur für einen bestimmten Kreis von Lotsen. Alle Lotsen leisten aber der Schiffahrt die gleichen Hilfsdienste. Sie werden auch, soweit sie nicht Beamte oder Angestellte sind, gewerberechtlich einheitlich als Gewerbetreibende behandelt. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Grundsatz der typischen Betrachtungsweise des Steuerrechts gebieten, die Lotsen, deren Tätigkeit und Stellung, wirtschaftlich gesehen, die gleiche ist, auch steuerlich einheitlich, und zwar als Gewerbetreibende, zu behandeln.

§ 4 der Dritten GewStDV bestimmt deshalb das folgende:

„Die Tätigkeit der Lotsen unterliegt der Gewerbesteuer. Das gilt nicht, wenn die Lotsen Beamte oder Angestellte im öffentlichen oder privaten Dienst sind."

Es bedarf demgemäß keiner Prüfung, ob im einzelnen Fall alle Voraussetzungen für Annahme eines Gewerbebetriebs gegeben sind. Der Lotse darf nur nicht Beamter oder Angestellter im öffentlichen oder privaten Dienst sein. Die Tatsache, daß die Tätigkeit des Lotsen im einzelnen Fall der Tätigkeit eines Beamten ähnlich ist, steht der Gewerbesteuerpflicht nicht entgegen. Es sind deshalb z. B. auch die Lotsen am Kaiser-Wilhelm-Kanal gewerbesteuerpflichtig.

Die Vorschrift des § 4 der Dritten GewStDV ist § 42 Absatz 2 der Dritten GewStDV gemäß erstmalig bereits für das Rechnungsjahr 1939 anzuwenden. Rechtskräftige Entscheidungen über die Gewerbesteuer 1939 bleiben aber unberührt, auch wenn sie auf Freistellung von der Gewerbesteuer lauten.

3. Binnen- und Küstenschiffahrtsbetriebe und Betriebstätten auf Schiffen

§ 13 der Zweiten GewStDV gemäß war für die Betriebstätten auf Schiffen, die in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind, die Gemeinde hebeberechtigt, in der der inländische Heimathafen (Heimatort) des Schiffs liegt. Diese Regelung galt aber § 13 Satz 2 der Zweiten GewStDV gemäß nicht bei Kauffahrteischiffen, die zwar in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind, aber im sogenannten regelmäßigen Liniendienst ausschließlich zwischen ausländischen Häfen verkehren. Obwohl für diese Betriebstätten die Gewerbesteuerpflicht bestand, konnte für sie Gewerbesteuer nicht erhoben werden, weil die Hebeberechtigung nicht geregelt war. § 5 der Dritten GewStDV bestimmt deshalb zur Klarstellung, daß in diesen Fällen ein inländischer Gewerbebetrieb nicht anzunehmen ist.

Die Hebeberechtigung für die Betriebstätten auf Kauffahrteischiffen, die in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind und nicht im sogenannten regelmäßigen Liniendienst ausschließlich zwischen ausländischen Häfen verkehren, ist im § 16 der Dritten GewStDV in derselben Weise wie bisher geregelt. Es ist die Gemeinde hebeberechtigt, in der der inländische Heimathafen (Heimatort) des Schiffs liegt. Die Gemeinde, in der der im Schiffsregister eingetragene Heimathafen (Heimatort) des Schiffs liegt, ist — wie bisher — auch für Binnen- und Küstenschiffahrtsbetriebe hebeberechtigt, die feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen zur Ausübung des Gewerbes nicht unterhalten. Aus systematischen Gründen ist die Hebeberechtigung für diese Betriebe und für die Betriebstätten auf Kauffahrteischiffen zusammenhängend im § 16 der Dritten GewStDV geregelt worden.

§ 5 Absatz 1 der Zweiten GewStDV, der die Steuerpflicht für Binnen- und Küstenschiffahrtsbetriebe der bezeichneten Art begründete, ist unverändert als § 6 in die Dritte GewStDV übernommen worden.

4. Genossenschaften

Durch die Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8. Dezember 1939 (RGBl I S. 2391, RStBl 1939 S. 1189) ist die Körperschaftsteuer der Genossenschaften neu geregelt worden. Diese Verordnung ist durch den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 11. Dezember 1939 (RStBl 1939 S. 1198) erläutert und ergänzt worden. Die Verordnung sieht das folgende vor:

a) die Befreiung von der Körperschaftsteuer für die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, soweit ihre Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt,
b) die steuerfreie Bildung von Eigenkapital bei gewerblichen Werk- und Lieferungsgenossenschaften,
c) die Ermäßigung der Körperschaftsteuer auf ein Drittel bei Kreditgenossenschaften, die Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren,
d) die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütungen bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns in beschränktem Umfang.

Wegen der Einzelheiten Hinweis auf Binder, Die Neuregelung der Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in DStZ 1939 Nr 50.

§ 8 der Dritten GewStDV gemäß gilt die Verordnung vom 8. Dezember 1939 vom Rechnungsjahr 1940 ab auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags der Genossenschaften. Demgemäß ist auch der Runderlaß vom 11. Dezember 1939 für die Beurteilung der Gewerbesteuerpflicht der Genossenschaften entsprechend anzuwenden. Daraus ergibt sich im einzelnen das folgende:

a) Die nach § 2 der Verordnung vom 8. Dezember 1939 von der Körperschaftsteuer befreiten landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind bereits auf Grund des § 3 Ziffer 8 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Die Vorschrift des § 2 der Verordnung stimmt inhaltlich mit der Vorschrift des § 3 Ziffer 8 GewStG überein. Insoweit hat die Verordnung vom 8. Dezember 1939 für die Gewerbesteuer keine Bedeutung. Wegen der Frage, wie bei der Gewerbesteuer zu verfahren ist, wenn die Körperschaftsteuer für die Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften in einem Pauschbetrag festgesetzt wird, Hinweis auf Abschnitt 17 der Gewerbesteuer-Richtlinien für 1940.
b) Die Bildung von Eigenkapital bei den gewerblichen Werk- und Lieferungsgenossenschaften ist im Rahmen des § 3 der Verordnung vom 8. Dezember 1939 auch gewerbesteuerfrei.
c) Die Steuervergünstigung für Kreditgenossenschaften, die Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren, gilt sinngemäß auch für die Gewerbesteuer. Hinweis auf Abschnitt 17 der Gewerbesteuer-Richtlinien für 1940.
d) Die Warenrückvergütungen sind unter denselben Voraussetzungen wie bei der Körperschaftsteuer bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns abzugsfähig. Die in dem RFH-Urteil vom 20. Dezember 1938 (RStBl 1939 S. 689) aufgestellten Grundsätze über die gewerbesteuerliche Behandlung der Warenvergütungen sind insoweit überholt. Bei Verbrauchergenossenschaften sind die Warenrückvergütungen, die bei Beginn des Wirtschaftsjahrs dem Grund und der Höhe nach feststehen, immer abzugsfähige Betriebsausgaben. Hinweis auf Abschnitt G a des oben bezeichneten Runderlasses vom 11. Dezember 1939. Die Vorschrift des § 8 Ziffer 7 GewStG, nach der Rückvergütungen, soweit sie 3 v. H. der auf die Waren geleisteten Barzahlungen überstiegen haben, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags hinzugerechnet werden, bleibt unberührt. Sie kann bei den Verbrauchergenossenschaften nicht zum Zuge kommen, weil sie § 5 des Rabattgesetzes vom 25. November 1933 (RGBl I S. 1011) gemäß eine höhere Rückvergütung als 3 v. H. nicht gewähren dürfen.

Bei der Ermittlung des Gewerbekapitals der Genossenschaften ist § 52 a der Durchführungsverordnung

zum Reichsbewertungsgesetz in der Fassung vom 22. November 1939 (RGBl I S. 2271, RStBl 1939 S. 1133) zu beachten. Danach sind zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs die Geschäftsguthaben der Genossen nur noch bei Genossenschaften bestimmter Art abzuziehen. Diese Beträge sind bei der Ermittlung des Gewerbekapitals nicht hinzuzurechnen. Die Neuregelung des § 52 a RBewDV ist erstmalig bei der Bewertung des Vermögens nach dem Stand vom Beginn des 1. Januar 1940 anzuwenden (§ 88 RBewDV). Sie gilt demgemäß auch für Wertfortschreibungen auf den 1. Januar 1940. Es kann danach in Fällen, in denen nach bisherigem Recht die Geschäftsguthaben in größerem Umfang abzugsfähig waren, erforderlich werden, für Zwecke der Gewerbesteuer 1940 eine Fortschreibung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs auf den 1. Januar 1940 durchzuführen. Hinweis auf Abschnitt 9.

Für die Besteuerung der Genossenschaften waren im § 32 der Zweiten GewStDV für die Gewerbesteuer des Rechnungsjahrs 1938 besondere Übergangsbestimmungen getroffen worden. Bis auf die Vorschrift des § 32 Ziffer 1 der Zweiten GewStDV, die die Ermittlung des Gewinns bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften betrifft, waren die Übergangsbestimmungen durch den Runderlaß vom 14. Juli 1939 (RStBl 1939 S. 849) auf das Rechnungsjahr 1939 ausgedehnt worden. Für die Zukunft sind auch diese Übergangsbestimmungen hinfällig geworden.

5. Einnehmer der Deutschen Reichslotterie

§ 11 der Zweiten GewStDV bestimmte, daß die Tätigkeit der Einnehmer einer staatlichen Lotterie auch dann nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebs ausgeübt wird. Im § 14 der Dritten GewStDV, der an die Stelle dieser Bestimmung tritt, ist entsprechend dem Gesetz über die Deutsche Reichslotterie vom 21. Dezember 1938 (RGBl I S. 1835) und entsprechend der Fassung des § 18 EStG 1939 an Stelle „der Einnehmer einer staatlichen Lotterie" „der Einnehmer der Deutschen Reichslotterie" gesetzt worden.

6. Gewinn aus Gewerbebetrieb

§ 7 GewStG gemäß ist Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

Als Gewinn, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln ist, gilt der Gewinn im Sinn der §§ 4 bis 7 des Einkommensteuergesetzes. Hinweis auf § 14 Absatz 1 Satz 1 der Zweiten GewStDV und § 17 Absatz 1 der Dritten GewStDV. Im § 14 Absatz 1 Satz 2 der Zweiten GewStDV war ausdrücklich bestimmt, daß bei Personengesellschaften zum Gewinn auch die Vergütungen gehören, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Diese Bestimmung ist als entbehrlich in die Dritte GewStDV nicht übernommen worden. Es ergibt sich bereits aus § 15 Ziffer 2 EStG, daß diese Vergütungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehören.

Als Gewinn, der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, gilt das Einkommen im Sinn des § 6 des Körperschaftsteuergesetzes. Hinweis auf § 14 Absatz 2 der Zweiten GewStDV und § 17 Absatz 2 Satz 1 der Dritten GewStDV. Der Gewinn, von dem für die Ermittlung des Gewerbeertrags auszugehen ist, wäre danach bei Körperschaften — anders als bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften — bereits um den Verlustabzug § 10 Absatz 1 Ziffer 4 EStG 1939 gemäß gemindert. Der Verlustabzug wird aber für die Gewerbesteuer als Gewerbeverlust besonders berücksichtigt. Hinweis auf Abschnitt 7. § 17 Absatz 2 Satz 2 der Dritten GewStDV bestimmt deshalb, daß der Verlustabzug nach § 10 Absatz 1 Ziffer 4 EStG 1939 bei der Ermittlung des Einkommens im Sinn des § 6 KStG außer Betracht bleibt. Damit ist eine einheitliche Ermittlung des Gewerbeertrags für die Körperschaftsteuerpflichtigen und für die Einkommensteuerpflichtigen gewährleistet.

7. Gewerbeverlust

§ 10 Absatz 1 Ziffer 4 EStG 1939 gemäß sind bei Gewerbetreibenden, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen, von dem Gesamtbetrag der Einkünfte die in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste aus Gewerbebetrieb abzuziehen, soweit sie nicht bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre ausgeglichen oder abgezogen worden sind. Dieser Verlustabzug berührt als Sonderausgabe nicht den Gewinn aus Gewerbebetrieb, sondern das Einkommen. Der Verlustabzug ist deshalb für die Gewerbesteuer besonders geregelt worden. Diese Regelung mußte auf den Realsteuercharakter der Gewerbesteuer Rücksicht nehmen. Der für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) vorzunehmende Ausgleich des Verlusts aus Gewerbebetrieb mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten hat für die Gewerbesteuer keine Bedeutung. Der gewerbesteuerlich abzugsfähige Verlust kann sich auch nicht mit dem einkommensteuerlichen Verlust aus Gewerbebetrieb decken, weil die Hinzurechnungen und Kürzungen im Sinn der §§ 8 und 9 GewStG berücksichtigt werden müssen. Erst ein Fehlbetrag, der sich nach Berichtigung des Verlusts (Gewinns) aus Gewerbebetrieb um die Hinzurechnungen und Kürzungen ergibt, kann bei der Ermittlung des Gewerbeertrags in den folgenden Wirtschaftsjahren berücksichtigt werden. Dieser Fehlbetrag wird als Gewerbeverlust bezeichnet.

Der Gewerbeverlust war zunächst vorbehaltlich späterer Regelung im Verordnungsweg durch den Runderlaß vom 14. Juli 1939 (RStBl 1939 S. 849) geregelt worden. § 19 der Dritten GewStDV bestimmt in Übereinstimmung mit dem bezeichneten Erlaß das folgende:

> **„Der Gewerbeertrag wird bei Gewerbetreibenden, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre (§ 10 des Gesetzes) nach den Vorschriften der §§ 7 bis 9 des Gesetzes ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für das vorangegangene Wirtschaftsjahr gekürzt worden sind."**

Entsprechend der in dem Runderlaß vom 14. Juli 1939 getroffenen vorläufigen Regelung ist die Vorschrift des § 19 der Dritten GewStDV und die damit zusammenhängende Vorschrift des § 17 Absatz 2 der Dritten GewStDV (Hinweis auf Abschnitt 6) erstmals bereits für das Rechnungsjahr 1939 anzuwenden. Hinweis auf § 42 Absatz 2 der Dritten GewStDV. In dem Runderlaß vom 14. Juli 1939 war für den Fall, daß sich im Wirtschaftsjahr 1937 (1936/37) ein Gewerbeertrag ergeben hat, bestimmt worden, daß ein Gewerbeverlust des Wirtschaftsjahrs 1936 (1935/36) nur insoweit abzugsfähig ist, als er den im Wirtschaftsjahr 1937 (1936/37) erzielten Gewerbeertrag übersteigt. Diese Regelung bleibt unberührt.

Die Ermittlung und der Abzug des Gewerbeverlusts sind im einzelnen im Abschnitt 48 der Gewerbesteuer-Richtlinien für 1940 behandelt. Der Abzug des Gewerbeverlusts gilt auch für Gewerbebetriebe in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in der bisherigen Freien Stadt Danzig. Der abzugsfähige Gewerbeverlust muß in diesen Fällen unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes ermittelt werden.

8. Dauerschulden bei Kreditinstituten

§ 17 der Zweiten GewStDV gemäß sind bei Kreditinstituten im Sinn des § 1 des Reichsgesetzes über das Kreditwesen vom 5. Dezember 1934

(RGBl I S. 1203) hereingenommene Gelder, Darlehen und Anleihen nur in einem bestimmten Umfang als Dauerschulden zu behandeln. Das Reichsgesetz über das Kreditwesen vom 5. Dezember 1934 ist in neuer Fassung als Gesetz über das Kreditwesen vom 25. September 1939 (RGBl I S. 1955) bekanntgemacht worden. Im § 21 der Dritten GewStDV ist demgemäß auf § 1 des Gesetzes über das Kreditwesen vom 25. September 1939 Bezug genommen worden. Sachlich hat sich gegenüber der bisherigen Regelung nichts geändert.

9. Maßgebender Einheitswert

§ 25 der Dritten GewStDV stimmt — von kleinen sprachlichen Änderungen abgesehen — mit der Fassung des § 21 Absatz 1 der Zweiten GewStDV überein. Die Vorschrift des § 21 Absatz 2 der Zweiten GewStDV, die die Kürzung nach § 9 Ziffer 1 GewStG für nur teilweise zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz betrifft, ist aus systematischen Gründen als Absatz 2 in den § 23 der Dritten GewStDV (§ 19 der Zweiten GewStDV) übernommen worden.

Auf den 1. Januar 1940 findet eine Hauptfeststellung der Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des Betriebsvermögens statt. In der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig findet auf den gleichen Zeitpunkt auch eine Hauptfeststellung der Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens, für die Betriebsgrundstücke und für die Gewerbeberechtigungen statt. Die Einheitswerte vom Hauptfeststellungszeitpunkt vom 1. Januar 1940 sind der Vermögensteuer für den Hauptveranlagungszeitraum zugrunde zu legen, der abweichend von § 12 des Vermögensteuergesetzes schon mit dem 1. April 1940 beginnt. Es hätte nahe gelegen, die Einheitswerte vom Hauptfeststellungszeitpunkt vom 1. Januar 1940 auch schon für die Gewerbesteuer des Rechnungsjahrs 1940 zu berücksichtigen. Es ist aber daran festgehalten worden, daß der Einheitswert vom Hauptfeststellungszeitpunkt nur dann für die Gewerbesteuer maßgebend ist, wenn er mindestens fünf Vierteljahre vor dem Beginn des Erhebungszeitraums liegt. Die Einheitswerte vom Hauptfeststellungszeitpunkt vom 1. Januar 1940 sind demgemäß erst für die Gewerbesteuer des Rechnungsjahrs 1941 maßgebend.

Für diese Regelung waren in der Hauptsache verwaltungsmäßige Gründe entscheidend. Bei der Zugrundelegung der Einheitswerte vom Hauptfeststellungszeitpunkt vom 1. Januar 1940 wäre entweder in nicht unbedeutendem Umfang Doppelarbeit zu leisten gewesen oder es hätte eine wesentliche Verzögerung der Gewerbesteuerveranlagung 1940 in Kauf genommen werden müssen. Würden die Feststellung des Einheitswerts und die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrags in einem Arbeitsgang durchgeführt werden, so würde in allen Fällen, in denen der Einheitswert sich durch Rechtsmittelentscheidung oder Berichtigungsfeststellung ändert, auch die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrags geändert werden müssen. Würde aber die Festsetzung des Gewerbesteuermeßbetrags so lange zurückgestellt werden, bis der Einheitswert rechtskräftig ist, so könnte die Festsetzung der Gewerbesteuermeßbeträge nicht rechtzeitig abgeschlossen werden. Angesichts der erheblichen Unterschiede, die die gewerblichen Erträge im Jahr 1939 gegenüber dem Vorjahr aufweisen, besteht aber ein starkes Interesse daran, die Gewerbesteuerfestsetzung so rasch wie möglich durchzuführen (rechtzeitige Nachforderung bei gestiegenem Gewerbeertrag, Vermeidung von Stundungsanträgen bei gesunkenem Gewerbeertrag).

Aus der getroffenen Regelung folgt, daß für die Zwecke der Gewerbesteuer des Rechnungsjahrs 1940 eine Fortschreibung des Einheitswerts auf den 1. Januar 1940 durchgeführt werden muß, wenn sich für den 1. Januar 1940 gegenüber dem letzten Feststellungszeitpunkt die erforderliche Wertabweichung ergibt.

Wegen der abweichenden Regelung für die Gewerbebetriebe in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig Hinweis auf Abschnitt 13.

10. Veränderungen im Bestand an Betriebsgrundstücken

§ 12 Absatz 3 Ziffer 1 GewStG gemäß wird die Summe des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs und der Hinzurechnungen um die Summe der Einheitswerte gekürzt, mit denen die Betriebsgrundstücke in dem Einheitswert des gewerblichen Betriebs enthalten sind. Änderungen im Bestand an Betriebsgrundstücken konnten demgemäß nach der bisherigen Rechtslage für die Ermittlung des Gewerbekapitals erst dann berücksichtigt werden, wenn der Einheitswert des gewerblichen Betriebs fortgeschrieben war. Der Erwerb oder die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks wird aber für sich allein in der Regel eine Fortschreibung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs nicht bedingen. Die Änderungen im Bestand an Betriebsgrundstücken mußten demnach bei der Gewerbekapitalsteuer im allgemeinen für einen längeren Zeitraum unberücksichtigt bleiben.

Bei der Grundsteuer ist die Rechtslage anders. Der Eigentumswechsel an einem Betriebsgrundstück löst bereits auf den Beginn des folgenden Kalenderjahrs mit Wirkung für das darin beginnende Rechnungsjahr eine Fortschreibung des Einheitswerts und eine Fortschreibungsveranlagung der Grundsteuer aus.

Beispiel:

Der Einheitswert eines gewerblichen Betriebs auf den 1. Januar 1935 beträgt 200 000 RM. Am 1. Juli 1939 wird ein Grundstück erworben. Kaufpreis und Einheitswert betragen 50 000 RM. Der Kaufpreis wird aus flüssigen Mitteln des Betriebs bezahlt. Eine Fortschreibung des Einheitswerts des Betriebs ist nicht möglich. Die Gewerbekapitalsteuerbelastung ändert sich also nicht, obwohl ab dem 1. April 1940 zusätzlich Grundsteuer zu entrichten ist.

Der Zweck der Vorschrift des § 12 Absatz 3 Ziffer 1 GewStG ist, die doppelte steuerliche Belastung der Betriebsgrundstücke mit Grundsteuer und Gewerbekapitalsteuer zu vermeiden. Um dieses Ergebnis zu erreichen, bestimmt § 28 der Dritten GewStDV das folgende:

„(1) Der Erwerb oder die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks wird bei der Ermittlung des Gewerbekapitals nach Maßgabe der Absätze 2 und 3 berücksichtigt, wenn das Betriebsgrundstück nach dem Zeitpunkt, auf den der maßgebende Einheitswert des gewerblichen Betriebs (§ 25) festgestellt worden ist, und vor dem Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Erhebungszeitraum beginnt, erworben oder veräußert worden ist.

(2) Beim Erwerb eines Betriebsgrundstücks ist das Gewerbekapital um den Betrag der Anschaffungskosten für das Grundstück zu kürzen. Verbindlichkeiten im Sinn des § 12 Absatz 2 Ziffer 1 des Gesetzes, die mit dem Erwerb des Grundstücks zusammenhängen, sind dem Gewerbekapital hinzuzurechnen.

(3) Bei der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks ist der Betrag des Veräußerungserlöses abzüglich der Verbindlichkeiten im Sinn des § 12 Absatz 2 Ziffer 1 des Gesetzes, die bei der Veräußerung des Grundstücks weggefallen sind, dem Gewerbekapital hinzuzurechnen.“

Die Vornahme von Hinzurechnungen und Kürzungen ist danach an zwei Voraussetzungen geknüpft:

a) Das Betriebsgrundstück muß nach dem Zeitpunkt, auf den der maßgebende Einheitswert des gewerblichen Betriebs (Hinweis auf Abschnitt 9) festgestellt worden ist, erworben oder veräußert worden sein. Ist das Grundstück vor diesem Zeitpunkt erworben oder veräußert worden, so besteht kein Anlaß für eine Sonderregelung, weil dann die Veränderung bereits im Einheitswert des gewerblichen Betriebs berücksichtigt worden ist;

b) Das Betriebsgrundstück muß vor dem Beginn des Kalenderjahrs, in dem der Erhebungszeitraum beginnt, erworben oder

veräußert worden sein. Ist das Grundstück später erworben oder veräußert worden, so bleibt es bei der sich nach dem Gesetz ergebenden Regelung, weil der Erwerb oder die Veräußerung des Grundstücks sich in diesem Fall erst auf die Erhebung der Grundsteuer für einen späteren Erhebungszeitraum auswirken.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so wird beim Erwerb eines Betriebsgrundstücks das Gewerbekapital um den Betrag der Anschaffungskosten für das Grundstück gekürzt. Demgemäß müssen Verbindlichkeiten im Sinn des § 12 Absatz 2 Ziffer 1 GewStG, die mit dem Erwerb des Grundstücks zusammenhängen, insbesondere also Dauerschulden, dem Gewerbekapital hinzugerechnet werden. Bei der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks ist der Betrag des Veräußerungserlöses abzüglich der Verbindlichkeiten im Sinn des § 12 Absatz 2 Ziffer 1 GewStG, die bei der Veräußerung des Grundstücks weggefallen sind, dem Gewerbekapital hinzuzurechnen. In dem oben bezeichneten Beispiel ist also für die Berechnung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital für das Rechnungsjahr 1940 von einem um 50 000 RM verminderten Gewerbekapital auszugehen.

Die Auswirkung der neuen Bestimmungen des § 28 der Dritten GewStDV ist im Abschnitt 51 der Gewerbesteuer-Richtlinien für 1940 an Hand von Beispielen erläutert. Dort ist auch klargestellt, daß die Regelung, die für den Erwerb von Betriebsgrundstücken getroffen ist, entsprechend gilt, wenn aus Mitteln des gewerblichen Betriebs Aufwendungen auf Betriebsgrundstücke (z. B. für eine Erweiterung des Betriebsgebäudes) gemacht worden sind und das zu einer Fortschreibung des Einheitswerts des Betriebsgrundstücks geführt hat.

11. Wareneinzelhandelsunternehmen

Die Bestimmung des Begriffs „Wareneinzelhandelsunternehmen" für die Zwecke der Zweigstellensteuer und der Zerlegung war in der Zweiten GewStDV auf die Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen vom 17. Oktober 1934 abgestellt. Hinweis auf §§ 26 und 31 der Zweiten GewStDV. An die Stelle der Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen vom 17. Oktober 1934 sind mit Wirkung vom 1. Januar 1939 die Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 23. Dezember 1938 (RGBl I S. 1935, RStBl 1939 S. 8) getreten. Durch den Runderlaß vom 14. Juli 1939 (RStBl 1939 S. 849) ist für das Rechnungsjahr 1939 bestimmt worden, daß für die gewerbesteuerliche Beurteilung des Begriffs Wareneinzelhandelsunternehmen von den neuen Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen auszugehen ist. Eine entsprechende Regelung ist nunmehr in die Dritte GewStDV aufgenommen worden. Wie bisher deckt sich der Begriff des Wareneinzelhandelsunternehmens für die Zweigstellensteuer nicht mit dem entsprechenden Begriff für die Zerlegung.

Der Kreis der Unternehmen, die für die Zweigstellensteuer als Wareneinzelhandelsunternehmen in Betracht kommen, bestimmt sich nach § 31 der Dritten GewStDV. Dieser lautet:

> **„(1) Wareneinzelhandelsunternehmen im Sinn des § 17 des Gesetzes sind Unternehmen, die ausschließlich oder neben anderen Umsätzen Lieferungen im Einzelhandel bewirken. Lieferungen im Einzelhandel, die neben anderen Umsätzen bewirkt werden, bleiben außer Betracht, wenn sie ein Hundertstel des Gesamtumsatzes nicht übersteigen.**
>
> **(2) Lieferungen im Einzelhandel im Sinn des Absatzes 1 sind**
>
> **a) die im § 11 Absatz 3 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 23. Dezember 1938 (RGBl I S. 1935) bezeichneten Lieferungen,**
>
> **b) Lieferungen im Großhandel, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch, die als solche aus der Buchführung nicht eindeutig und leicht nachprüfbar ersichtlich sind.**
>
> **(3) Die im § 53 Absatz 1 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz bezeichneten Lieferungen gelten nicht als Lieferungen im Einzelhandel."**

Diese Regelung stimmt sachlich im wesentlichen mit der bisherigen überein. Die Vorschrift ist klarer gefaßt als bisher. Im Absatz 1 Satz 1 wird nicht mehr auf Umsätze im Einzelhandel, sondern auf Lieferungen im Einzelhandel abgestellt. Die Zweigstellensteuerpflicht wird wie bisher nicht dadurch ausgeschlossen, daß außer Einzelhandelslieferungen auch andere Umsätze bewirkt werden. Die Zweigstellensteuerpflicht wird auch künftig nicht ausgelöst, wenn das Unternehmen Einzelhandelslieferungen nur in geringem Umfang tätigt.

Lieferungen im Einzelhandel sind die im § 11 Absatz 3 UStDB 1938 bezeichneten Lieferungen, das sind Lieferungen, die nicht Lieferungen im Großhandel (§ 11 Absatz 1 UStDB 1938) sind. Die Lieferungen an das Reich und an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts, die Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität und Wärme und die Lieferungen von Brennstoffen, und zwar von Steinkohle, Braunkohle, Preßkohle (Briketts) und aus Kohle hergestelltem Koks, sind niemals Lieferungen im Einzelhandel. Dagegen gelten für die Zwecke der Zweigstellensteuer auch Lieferungen im Großhandel, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch, die als solche aus der Buchführung nicht eindeutig und leicht nachprüfbar ersichtlich sind, als Lieferungen im Einzelhandel. Das entspricht im wesentlichen der bisherigen Regelung, die vorsah, daß Lieferungen und sonstige Leistungen, bei denen die Sicherungsvorschriften (§ 161 Absatz 1 Ziffer 2 Satz 2 AO, § 53 UStDB 1934) nicht innegehalten sind, als Lieferungen im Einzelhandel zu behandeln sind.

Für die Zwecke der Zerlegung bestimmt § 36 der Dritten GewStDV das folgende:

> **„(1) Wareneinzelhandelsunternehmen im Sinn des § 29 Absatz 1 Ziffer 3 des Gesetzes sind Unternehmen, die ausschließlich Lieferungen im Einzelhandel bewirken. Der Eigenverbrauch (§ 1 Ziffer 2 des Umsatzsteuergesetzes) bleibt dabei außer Betracht.**
>
> **(2) Lieferungen im Einzelhandel im Sinn des Absatzes 1 sind die im § 11 Absatz 3 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 23. Dezember 1938 (RGBl I S. 1935) bezeichneten Lieferungen mit Ausnahme der im § 53 Absatz 1 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz bezeichneten Lieferungen."**

Wie bisher kommen für die Zerlegung als Wareneinzelhandelsunternehmen nur solche Unternehmen in Betracht, die ausschließlich Lieferungen im Einzelhandel bewirken. § 36 Absatz 1 Satz 2 der Dritten GewStDV stellt klar, daß bei der Beurteilung der Frage, ob ausschließlich Lieferungen im Einzelhandel bewirkt werden, der Eigenverbrauch außer Betracht zu lassen ist.

Die Frage, ob Lieferungen im Einzelhandel vorliegen, ist bei der Zerlegung grundsätzlich ebenso zu beurteilen wie bei der Zweigstellensteuer. Das entspricht der bisherigen Regelung. Neu ist, daß, abweichend von der Regelung bei der Zweigstellensteuer, Lieferungen im Großhandel und sonstige Leistungen, die als solche aus der Buchführung nicht eindeutig und leicht nachprüfbar ersichtlich sind, nicht als Lieferungen im Einzelhandel zu behandeln sind. Das bedeutet eine erhebliche Einschränkung des Anwendungsgebiets des § 29 Absatz 1 Ziffer 3 GewStG, weil Unternehmen, die Großhandelslieferungen im Sinn des § 11 Absatz 1 UStDB 1938 tatsächlich nicht bewirken, sehr selten sein werden.

Die Bestimmungen der §§ 31 und 36 und des damit zusammenhängenden § 32 der Dritten GewStDV, der die Zweigstellensteuer bei gemischten Unternehmen betrifft, sind bereits für das Rechnungsjahr 1939 anzuwenden. Die Neuregelung stimmt — wie oben dargestellt — sachlich mit den Anweisungen in dem Runderlaß vom

14. Juli 1939 nicht völlig überein. Soweit für das Rechnungsjahr 1939 nach diesem Runderlaß verfahren worden ist und rechtskräftige Entscheidungen vorliegen, bleiben diese unberührt. Hinweis auf § 42 Absatz 2 der Dritten GewStDV.

12. Wohnungs- und Siedlungsunternehmen

§ 33 der Zweiten GewStDV gemäß waren für das Rechnungsjahr 1938 bestimmte Wohnungs- und Siedlungsunternehmen von der Gewerbesteuer befreit. Durch den Runderlaß vom 14. Juli 1939 (RStBl 1939 S. 849) ist die Geltungsdauer dieser Vorschrift — vorbehaltlich späterer Regelung im Verordnungsweg — auf das Rechnungsjahr 1939 ausgedehnt worden. Nunmehr ist die Befreiung der Wohnungs- und Siedlungsunternehmen von der Gewerbesteuer durch § 37 in Verbindung mit § 42 Absatz 3 der Dritten GewStDV für die Rechnungsjahre 1939 und 1940 in der gleichen Weise wie bisher geregelt worden.

13. Gewerbesteuer 1940 in den eingegliederten Gebieten

In den Gebieten, die in den Jahren 1938 und 1939 in das Deutsche Reich eingegliedert worden sind, ist das Deutsche Steuerrecht bereits größtenteils eingeführt worden. Das Gewerbesteuerrecht ist erstmals anzuwenden:

a) für das Rechnungsjahr 1939 in der Ostmark und im Reichsgau Sudetenland einschließlich der in die Länder Preußen und Bayern eingegliederten ehemals sudetendeutschen Gebietsteile,

b) für das Rechnungsjahr 1940 im Memelland und in der bisherigen Freien Stadt Danzig.

Bei der Durchführung der Gewerbesteuer für das Rechnungsjahr 1940 kann in diesen Gebieten noch nicht in vollem Umfang von den Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes ausgegangen werden. Die §§ 39 bis 41 der Dritten GewStDV enthalten demgemäß eine Reihe von Übergangsbestimmungen für die Durchführung der Gewerbesteuer 1940 in diesen Gebieten. Sie regeln die Fragen, die sich daraus ergeben, daß:

1. in den sämtlichen Gebieten ein maßgebender Einheitswert im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes nicht vorliegt und daß
2. im Memelland eine Veranlagung des Einkommens 1939 zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer überhaupt nicht und in der bisherigen Freien Stadt Danzig nicht nach Deutschem Recht durchgeführt wird.

In der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in der bisherigen Freien Stadt Danzig wird auf den 1. Januar 1940 erstmals eine Hauptfeststellung der Einheitswerte nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes durchgeführt. Diese Einheitswerte können aber für die Gewerbesteuer 1940 grundsätzlich noch nicht berücksichtigt werden. Hinweis auf Abschnitt 9. In der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten und im Memelland werden deshalb der Ermittlung des Gewerbekapitals an Stelle der Einheitswerte des gewerblichen Betriebs Hilfswerte zugrunde gelegt. Hinweis auf § 39 Ziffer 2 und § 40 Ziffer 3 der Dritten GewStDV. Die Hilfswerte sind auf den Beginn des Kalenderjahrs 1940 zu ermitteln. Dabei sind die Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes entsprechend anzuwenden. Die Betriebsgrundstücke bleiben bei der Ermittlung der Hilfswerte außer Betracht, weil sie § 12 Absatz 3 Ziffer 1 GewStG gemäß ohnehin ausgegliedert werden müßten.

Eine abweichende Regelung ist für das Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig getroffen worden. Dort ist der Ermittlung des Gewerbekapitals für das Rechnungsjahr 1940 abweichend vom § 25 Satz 2 der Dritten GewStDV schon der Einheitswert vom Hauptfeststellungszeitpunkt vom 1. Januar 1940 zugrunde zu legen. Hinweis auf § 41 Ziffer 3 der Dritten GewStDV. Die Einheitsbewertung in Danzig kann deshalb früher als in den anderen eingegliederten Gebieten abgeschlossen werden, weil bei der Feststellung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs die Betriebsgrundstücke mit den nach dem Danziger Bewertungsgesetz festgestellten Einheitswerten angesetzt werden.

Bei der Kürzung nach § 9 Ziffer 1 Satz 1 GewStG, die ebenfalls an den Einheitswert im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes anschließt, unterscheidet die Übergangsregelung für die Ostmark, die sudetendeutschen Gebiete und das Memelland zwischen buchführenden und nichtbuchführenden Gewerbetreibenden. Bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden ist, abweichend von der Vorschrift des § 9 Ziffer 1 Satz 1 GewStG, die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf den Grundbesitz entfällt. Bei Gewerbetreibenden, die ordnungsmäßig Bücher führen, sind für die Kürzung nach § 9 Ziffer 1 Satz 1 GewStG an Stelle der Einheitswerte Hilfswerte zugrunde zu legen. Die Hilfswerte sind in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten für den Schluß des Wirtschaftsjahrs zu ermitteln, das als letztes vor dem 1. Januar 1940 geendet hat, im Memelgebiet für den Schluß des Wirtschaftsjahrs, das als letztes vor dem 1. Januar 1939 geendet hat. Für die Ermittlung dieser Hilfswerte sind die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, mit denen sie für die Zwecke der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer in den maßgebenden Hauptabschluß aufzunehmen waren (Buchwerte). Hinweis auf § 39 Ziffer 1 und § 40 Ziffer 2 der Dritten GewStDV.

In der bisherigen Freien Stadt Danzig ist der Kürzung nach § 9 Ziffer 1 Satz 1 GewStG an Stelle des Einheitswerts des Reichsbewertungsgesetzes der Einheitswert im Sinn des Danziger Bewertungsgesetzes zugrunde zu legen. Dabei ist der Einheitswert vom letzten Feststellungszeitpunkt, der dem Beginn des Rechnungsjahrs 1940 unmittelbar vorangeht, maßgebend. Hinweis auf § 41 Ziffer 2 der Dritten GewStDV.

Die Ermittlung des Gewerbeertrags setzt voraus, daß der gewerbliche Gewinn nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Körperschaftsteuergesetzes ermittelt ist.

In der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten werden die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 1939 bereits nach den Deutschen Steuergesetzen veranlagt. Schwierigkeiten können sich deshalb nicht ergeben.

Im Memelland gelten das Deutsche Einkommensteuergesetz und das Deutsche Körperschaftsteuergesetz erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1940. Das Einkommen des Kalenderjahrs 1939 ist überhaupt nicht Besteuerungsgrundlage. An die Stelle des Gewinns, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermitteln ist, tritt das Einkommen im Sinn des § 13 des Einkommen- und Lohnsteuergesetzes für das Memelgebiet und an die Stelle des Gewinns, der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, das Einkommen im Sinn des § 15 des bezeichneten memelländischen Gesetzes. In beiden Fällen ist der Gewerbeertrag, abweichend von der Vorschrift des § 10 Absatz 1 GewStG, nicht für das Wirtschaftsjahr 1939 (1938/39), sondern für das Wirtschaftsjahr 1938 (1937/38) zu ermitteln. Hinweis auf § 40 Ziffer 1 der Dritten GewStDV.

In der bisherigen Freien Stadt Danzig tritt an die Stelle des Gewinns, der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, der Gewinn im Sinn der §§ 4 bis 7 des Danziger Einkommensteuergesetzes und an die Stelle des Gewinns, der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, das Einkommen im Sinn des § 6 des Danziger Körperschaftsteuergesetzes, und zwar jeweils der Gewinn und das Einkommen für das Wirtschaftsjahr 1939 (1938/39). Hinweis auf § 41 Ziffer 1 der Dritten GewStDV.

Die Auswanderungssteuer im Protektorat Böhmen und Mähren

Von Regierungsrat *Mußfeld*, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einleitung

Ein Deutscher Staatsangehöriger, der seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgibt, hat eine Reichsfluchtsteuer zu entrichten. Die Steuer beträgt ein Viertel des Vermögens. Sie soll einen Ausgleich dafür schaffen, daß dem Reich die wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit des Auswandernden verloren geht.

Die Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer vom 8. Dezember 1931 (RGBl I S. 699) sind in fast allen zum Reich zurückgekehrten Gebieten eingeführt worden. Sie gelten noch nicht in den wiedereingegliederten ehemals polnischen Gebieten und nicht im Protektorat Böhmen und Mähren.

Das Protektorat Böhmen und Mähren genießt nach dem Willen des Führers eine weitgehende Selbstverwaltung. Das Reich hat aus diesem Grund in die Steuergesetzgebung des Protektorats nur wenig eingegriffen. Es blieb deshalb der Regierung des Protektorats vorbehalten, auf dem Gebiet der Fluchtsteuergesetzgebung eigene Vorschriften zu erlassen.

Die Regierung des Protektorats hat durch die Verordnung vom 23. November 1939 (Sammlung der Gesetze und Verordnungen des Protektorats Böhmen und Mähren 1939 S. 853) eine Auswanderungssteuer eingeführt. In einer Durchführungsverordnung vom 21. Dezember 1939 (Sammlung der Gesetze und Verordnungen 1940 S. 47) sind Einzelfragen geregelt. Die Vorschriften lehnen sich an die Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer an.

Durch die Einführung der Auswanderungssteuer wird eine Lücke in der Fluchtsteuergesetzgebung des Reichs geschlossen. Es werden die Bewohner des Protektorats einer der Reichsfluchtsteuer entsprechenden Abgabe unterworfen und dadurch den Bewohnern des übrigen Reichsgebiets steuerlich gleichgestellt. Es wird durch die Einführung der Auswanderungssteuer auch verhindert, daß ein Deutscher Staatsangehöriger aus dem übrigen Reichsgebiet über das Gebiet des Protektorats ohne Entrichtung einer Fluchtsteuer auswandert.

2. Persönliche Steuerpflicht

Der Reichsfluchtsteuer unterliegen nur Deutsche Staatsangehörige. Der Kreis der Auswanderungssteuerpflichtigen umfaßt alle Bewohner des Protektorats.

Es haben § 1 der Auswanderungssteuerverordnung gemäß eine Auswanderungssteuer zu entrichten:

a) Personen, die am 28. Februar 1939 tschecho-slowakische Staatsbürger gewesen sind. Eine Änderung der Staatsangehörigkeit nach diesem Stichtag ist für die Auswanderungssteuerpflicht bedeutungslos. Es unterliegen der Auswanderungssteuer demgemäß alle Personen, die am 28. Februar 1939 die tschecho-slowakische Staatsbürgerschaft hatten ohne Rücksicht darauf, ob sie nach dem Erlaß des Führers und Reichskanzlers vom 16. März 1939 Staatsangehörige des Protektorats oder Deutsche Staatsangehörige geworden sind oder ob sie eine fremde Staatsangehörigkeit erworben haben (Durchführungsverordnung Artikel I zu § 1 der Verordnung);

b) Angehörige des Deutschen Reichs;

c) Personen, die die tschecho-slowakische Staatsbürgerschaft hatten und die weder die Voraussetzungen für den Erwerb der Deutschen Staatsangehörigkeit noch die für den Erwerb der Staatsangehörigkeit des Protektorats erfüllt haben (Durchführungsverordnung Artikel I zu § 1 der Verordnung). Die Voraussetzungen für den Erwerb der Deutschen Staatsangehörigkeit und der Staatsangehörigkeit des Protektorats finden sich in dem Gesetz über die Wiedervereinigung der sudetendeutschen Gebiete mit dem Deutschen Reich vom 21. November 1938 (RGBl I S. 1641), in dem Vertrag zwischen dem Deutschen Reich und der Tschecho-Slowakischen Republik über Staatsangehörigkeits- und Optionsfragen vom 20. November 1938 (RGBl II S. 895), in dem Erlaß des Führers und Reichskanzlers über das Protektorat Böhmen und Mähren vom 16. März 1939 (RGBl I S. 485) und in der Verordnung über den Erwerb der Deutschen Staatsangehörigkeit vom 20. April 1939 (RGBl I S. 815);

d) Personen, die zurzeit der Auswanderung keine Staatsbürgerschaft nachweisen können.

Die unter a bis d aufgeführten Personen unterliegen der Auswanderungssteuer, wenn sie nach dem 14. März 1939 aus dem Gebiet des Protektorats Böhmen und Mähren nach einem Gebiet außerhalb des Deutschen Reichs ausgewandert sind oder in Zukunft auswandern.

Ehemals tschecho-slowakische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz im übrigen Reichsgebiet haben und den Wohnsitz in das Ausland verlegen, unterliegen demgemäß nicht der Auswanderungssteuer. Es ist aber gerechtfertigt, sie zur Reichsfluchtsteuer heranzuziehen.

Es unterliegen der Reichsfluchtsteuer allerdings nur Deutsche Staatsangehörige (§ 1 der Reichsfluchtsteuervorschriften). Es haben bei weitem nicht alle ehemals tschecho-slowakischen Staatsangehörigen die Deutsche Staatsangehörigkeit erworben. Viele von ihnen besitzen die Staatsangehörigkeit des Protektorats. Bei anderen sind die Staatsangehörigkeitsverhältnisse überhaupt noch ungeklärt. Das trifft insbesondere bei denen zu, die schon vor der Rückgliederung Böhmens und Mährens ihren Wohnsitz im übrigen Reichsgebiet hatten.

Es würde aber dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung widersprechen, wenn diese ehemals tschecho-slowakischen Staatsangehörigen überhaupt keine Fluchtsteuer zu entrichten hätten. Sie würden damit besser gestellt sein als die Bewohner des Protektorats und insbesondere die Deutschen Staatsangehörigen im Protektorat.

Die Reichsfluchtsteuerpflicht ist seinerzeit auf Deutsche Staatsangehörige beschränkt worden, um Auseinandersetzungen mit fremden Staaten über die steuerliche Behandlung ihrer Angehörigen zu vermeiden. Es ist deshalb die Auffassung vertreten worden, daß staatenlose Auswanderer eine Reichsfluchtsteuer zu entrichten haben. Staatenlose haben bis zu ihrer Auswanderung den Schutz des Reichs wie die Reichsangehörigen selbst und

nicht den Schutz eines fremden Staats genossen. In derselben Lage befinden sich die ehemals tschecho-slowakischen Staatsangehörigen im Reichsgebiet außerhalb des Protektorats. Sie stehen — wie die Staatenlosen — unter dem Schutz des Reichs wie die Reichsangehörigen selbst und wie die Staatsangehörigen des Protektorats.

3. Steuerbefreiungen

Die Vorschriften über die Auswanderungssteuer enthalten mehrere Befreiungsgründe, die im wesentlichen den Befreiungsgründen der Reichsfluchtsteuervorschriften entsprechen:

a) Es unterliegen der Reichsfluchtsteuer nur die wirtschaftlich leistungsfähigen Personen. Es sind diejenigen Personen befreit, deren Vermögen oder Einkommen in den letzten Jahren vor der Auswanderung eine bestimmte Höhe nicht überschritten hat (§ 2 Ziffer 4 der Reichsfluchtsteuervorschriften).

Nach § 2 Buchstabe c der Verordnung über die Auswanderungssteuer sind von der Auswanderungssteuer die Personen befreit, deren „steuerpflichtiges Vermögen am Tage der Entstehung der Steuerpflicht (§ 8) einschließlich der Zurechnungen ... den Betrag von 200 000 K nicht überstiegen hat und bei denen außerdem das steuerpflichtige Einkommen weder im Steuerjahre 1938 noch in einem der folgenden Steuerjahre den Betrag von 140 000 K überstiegen hat“.

Diese Bestimmung unterscheidet sich in doppelter Hinsicht von der des § 2 Ziffer 4 der Reichsfluchtsteuervorschriften. Es sind — unter Umrechnung von Kronen in Reichsmark — die Vermögens- und Einkommensgrenzen in der Auswanderungssteuerverordnung enger als in den Reichsfluchtsteuervorschriften gezogen. Es ist außerdem nach der Auswanderungssteuerverordnung das am Auswanderungstag vorhandene und nicht — wie bei der Reichsfluchtsteuer — das bei der letzten Vermögensteuerveranlagung festgestellte Vermögen für die Befreiung entscheidend. Dieser Unterschied beruht darauf, daß das Steuerrecht des Protektorats keine Vermögensteuer in unserem Sinn kennt;

b) Es sind von der Reichsfluchtsteuer die Personen befreit, denen der Oberfinanzpräsident bescheinigt, daß ihre Auswanderung im Deutschen Interesse liegt oder daß sie aus volkswirtschaftlich gerechtfertigten Gründen auswandern (§ 2 Ziffer 3 der Reichsfluchtsteuervorschriften).

Eine ähnliche Bestimmung enthält § 2 Buchstabe b der Auswanderungssteuerverordnung. Die Unterschiede zur Reichsfluchtsteuer bestehen nur darin, daß die Bescheinigung durch das Finanzministerium des Protektorats ausgestellt wird, und daß es genügt, wenn die Auswanderung im Interesse des Protektorats liegt. Nach der Durchführungsverordnung Artikel I zu § 2 der Verordnung liegt eine Auswanderung im Interesse des Protektorats, wenn „der Auswandernde im Ausland zugunsten des Protektorats zu wirken beabsichtigt“. Die Befreiung kann demgemäß jüdischen Auswanderern nicht gewährt werden;

c) Die anderen Befreiungsvorschriften der Reichsfluchtsteuer (für Auslandsbeamte und für Personen, die erst nach dem 31. Dezember 1927 im Reich zugezogen sind — Hinweis auf § 2 Ziffern 1 und 2 der Reichsfluchtsteuervorschriften) sind in die Auswanderungssteuerverordnung nicht übernommen worden.

4. Begriff der Auswanderung

Die Auswanderungssteuerpflicht setzt voraus, daß der Auswandernde im Gebiet des Protektorats seinen Wohnsitz oder seinen Aufenthalt gehabt hat. Eine „Auswanderung“ im Sinn der Verordnung liegt vor, wenn eine Person das Protektorat „unter Umständen verläßt, aus denen geschlossen werden kann, daß sie entweder die Absicht hat, überhaupt nicht oder erst nach längerer Zeit zurückzukehren“. Es ist nicht als Auswanderung anzusehen, wenn jemand das Gebiet des Protektorats mit der Absicht der Rückkehr verläßt, insbesondere wenn der Auswandernde nachweist, daß er sich zu Studienzwecken, zur Erholung oder zur Dienstleistung in das Ausland begibt (Durchführungsverordnung Artikel I zu § 1 der Verordnung).

Es entsteht keine Auswanderungssteuer, wenn jemand seinen Wohnsitz aus dem Gebiet des Protektorats in das übrige Reichsgebiet verlegt (§ 1 der Auswanderungsteuerverordnung).

Das Protektorat Böhmen und Mähren ist nicht als „Inland“ im Sinn der Reichsfluchtsteuervorschriften anzusehen. Ein Deutscher Staatsangehöriger, der seinen Wohnsitz aus dem übrigen Reichsgebiet in das Gebiet des Protektorats verlegt, unterliegt demgemäß der Reichsfluchtsteuer. Die Reichssteuerbehörden werden aber einem sachlich begründeten Wohnsitzwechsel keine Schwierigkeiten bereiten, sondern ihn durch die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen nach § 2 Ziffer 3 der Reichsfluchtsteuervorschriften oder in anderer Weise erleichtern.

5. Bemessungsgrundlage und Steuersatz

§ 3 Absatz 1 der Reichsfluchtsteuervorschriften gemäß ist als Reichsfluchtsteuer ein Betrag in Höhe von einem Viertel des gesamten steuerpflichtigen Vermögens zu entrichten. Steuerpflichtiges Vermögen in diesem Sinn ist das durch den Vermögensteuerbescheid festgestellte Gesamtvermögen einschließlich bestimmter Hinzurechnungen (z. B. Schenkungen, steuerbefreiter Neuhausbesitz). Es ist der letzte Vermögensteuerbescheid maßgebend, den der Auswandernde vor der Auswanderung erhalten hat.

Die Auswanderungssteuerverordnung schließt sich dieser Regelung an. Die Auswanderungssteuer beträgt § 7 der Verordnung gemäß 25 vom Hundert des reinen Werts des steuerpflichtigen Vermögens.

Steuerpflichtiges Vermögen ist § 3 der Verordnung gemäß „das gesamte bewegliche und unbewegliche, wo immer befindliche Vermögen“. Vermögen im Sinn dieser Vorschrift ist „die Gesamtheit von Gegenständen und Vermögensrechten, soweit diese in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert besitzen, abzüglich der Schulden und Lasten“. Ruhegehälter und Ansprüche aus Lebensversicherungen gehören unter bestimmten Voraussetzungen nicht zum steuerpflichtigen Vermögen (§ 5 der Verordnung). Es sind anderseits bestimmte Schenkungen dem steuerpflichtigen Vermögen hinzuzurechnen (§ 4 der Verordnung).

Für die Bewertung des Vermögens ist § 6 der Verordnung gemäß der gemeine Wert (Verkaufswert) maßgebend. Artikel I der Durchführungsverordnung zu den §§ 3, 4, 5, 6, 7 und 9 der Auswanderungssteuerverordnung enthält die einzelnen Bestimmungen über die Ermittlung des gemeinen Werts.

Es ist der Wert des Vermögens am Tag der Entstehung der Steuerschuld maßgebend. Das ist § 8 der Verordnung gemäß grundsätzlich der Auswanderungstag. Es besteht demgemäß im Stichtag ein Unterschied zur Reichsfluchtsteuer. Dieser Unterschied ist durch das Fehlen einer eigentlichen Vermögensteuer im Steuersystem des Protektorats bedingt.

6. Veranlagungsverfahren

Das Veranlagungsverfahren ähnelt dem Reichsfluchtsteuerverfahren.

Die Auswanderungssteuer wird von der Steuerbehörde bemessen, in deren Bereich der Steuerpflichtige

seinen letzten Wohnsitz oder Aufenthaltsort gehabt hat (§ 9 der Auswanderungssteuerverordnung).

Jeder Auswanderer ist verpflichtet, spätestens am dreißigsten Tag vor der Auswanderung ein schriftliches Steuerbekenntnis nach einem bestimmten Muster einzubringen (§ 10 der Auswanderungssteuerverordnung). Das Vermögen, das in dem Bekenntnis schuldhaft nicht angeführt worden ist, verfällt § 11 Absatz 4 der Verordnung gemäß zugunsten des Protektorats.

Die Auswanderungssteuer ist zugleich mit der Einbringung des Bekenntnisses zu entrichten (§ 12 Absatz 1 der Auswanderungssteuerverordnung). Die Steuerbehörde erläßt einen Steuerbescheid nur dann, wenn die Steuer nicht rechtzeitig oder nicht in der richtigen Höhe entrichtet wird (§ 12 Absatz 2 und § 13 Absatz 1 der Verordnung, Hinweis auf § 8 der Reichsfluchtsteuervorschriften).

Der Steuerpflichtige hat, wenn er die Steuer nicht rechtzeitig oder nicht in der richtigen Höhe entrichtet, eine monatliche Verzugsgebühr von eins vom Hundert der Steuerschuld zu bezahlen (§ 15 der Verordnung, Hinweis auf § 6 der Reichsfluchtsteuervorschriften).

Die Steuerbehörde verhängt über einen Steuerpflichtigen, der die Steuer nicht spätestens am sechzigsten Tag nach dem Entstehen der Steuerschuld entrichtet hat, eine Geldstrafe bis zur Höhe des vierfachen Betrags des Rückstands. Sie kann außerdem eine Arreststrafe verhängen (§ 16 der Auswanderungssteuerverordnung). Der Steuerpflichtige kann nachweisen, daß ihn kein Verschulden trifft. Die Steuerbehörde kann außerdem das im Inland befindliche Vermögen des Steuerpflichtigen beschlagnahmen (§ 17 der Auswanderungssteuerverordnung).

Es gibt — im Gegensatz zur Reichsfluchtsteuer (§ 7 der Reichsfluchtsteuervorschriften) — keinen Sicherheitsbescheid.

7. Schlußbestimmungen

Das Aufkommen der Auswanderungssteuer fällt § 24 Absatz 2 der Verordnung gemäß dem Protektorat zu. Es wird für die Ausfuhrförderung verwendet. Der Finanzminister bestimmt die Art der Verwendung im Einvernehmen mit dem Minister für Industrie, Handel und Gewerbe.

Alle von Reichs wegen getroffenen vermögensrechtlichen Anordnungen werden durch die Vorschriften über die Auswanderungssteuer nicht berührt. Sie genießen in jedem Fall den Vorrang vor den Maßnahmen auf Grund der Auswanderungssteuerverordnung (§ 25 der Verordnung).

Die Auswanderungssteuerverordnung ist mit dem Tag ihrer Kundmachung in Kraft getreten (§ 27 der Verordnung). Sie tritt am 31. Dezember 1941 außer Kraft. Die Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer gelten bisher nur bis zum Ablauf des 31. Dezember 1940. Es ist aber anzunehmen, daß die Geltungsdauer der Reichsfluchtsteuervorschriften bis zum 31. Dezember 1941 verlängert werden wird.

Der Rechtsmittelverzicht

Von Steuerinspektor *Neidhardt*, Finanzamt Chemnitz-West

Inhalt:

---

1. Allgemeines

§ 248 der Reichsabgabenordnung:

„(1) Auf Einlegung von Rechtsmitteln kann verzichtet werden. Ein trotzdem eingelegtes Rechtsmittel ist als unzulässig zu verwerfen.

(2) Der Verzicht des Steuerpflichtigen ist der Behörde, die den Bescheid erlassen hat, schriftlich einzureichen oder mündlich zu erklären."

Auf ein Rechtsmittel kann nur verzichten, wer nach den Bestimmungen der Reichsabgabenordnung befugt ist, ein solches einzulegen. §§ 238 bis 241 AO regeln das Recht zur Einlegung von Rechtsmitteln durch den Steuerpflichtigen.

Der Verzicht des Steuerpflichtigen auf ein Rechtsmittel ist der Behörde schriftlich einzureichen oder mündlich zu erklären, die den Bescheid erlassen hat. Als Bescheid im Sinn dieser Bestimmung gilt auch die Entscheidung, die auf eine Anfechtung ergeht.

Der Rechtsmittelverzicht kann schriftlich eingereicht oder mündlich erklärt werden. Es liegt darin, daß auch eine mündliche Erklärung genügt, ein beachtlicher Unterschied gegenüber § 249 AO. Dieser schreibt vor, daß ein Rechtsmittel u. a. nur zu Protokoll erklärt werden kann.

Wird an Amtsstelle auf ein Rechtsmittel verzichtet und darüber eine Niederschrift angefertigt, die mit „v., g., u." schließt, dann muß die Niederschrift dem Verzichtenden auch vorgelesen werden, bevor er sie unterschreibt.

Der Reichsfinanzhof hat entschieden, daß ein Rechtsmittelverzicht auch durch jahrelanges Stillschweigen des Steuerpflichtigen herbeigeführt werden kann (Urteil vom 27. Juni 1939 III e 34/39, RStBl 1939 S. 963).

Der Verzicht auf ein Rechtsmittel kann im Steueraufsichtsverfahren, im Ermittlungsverfahren, im Festsetzungsverfahren, im Rechtsmittelverfahren und im Steuerstrafverfahren erklärt werden.

Wurde auf ein Rechtsmittel verzichtet, wird aber trotzdem das durch den Verzicht ausgeschlossene Rechtsmittel eingelegt, dann ist das Rechtsmittel als unzulässig zu verwerfen. Gegen eine Entscheidung, die nach diesem Grundsatz im Anfechtungsverfahren ergangen ist, kann Rechtsbeschwerde erhoben werden, wenn sie der Oberfinanzpräsident wegen der grundsätzlichen Bedeutung oder wegen der besonderen Umstände des Einzelfalls zugelassen hat.

Wer auf ein Rechtsmittel verzichtet, begibt sich durch eine öffentlich-rechtliche Willenserklärung

freiwillig eines Rechts, das ihm gesetzlich zusteht. Der Verzichtende muß sich deshalb bewußt sein,

1. daß er ein Recht auf das Rechtsmittel besitzt, und
2. daß er auf dieses Recht unwiderruflich verzichtet.

Das setzt voraus, daß er sich über die Sachlage und Rechtslage, insbesondere aber über die Wirkung des Rechtsmittelverzichts, vollständig und einwandfrei im klaren ist.

Die Finanzbehörde ist nicht verpflichtet, dem Steuerpflichtigen die erforderliche Klarheit allenthalben und in jeder Beziehung zu verschaffen. Die Rechtspflicht dazu besteht, wie die weiteren Darlegungen beweisen sollen, nur im beschränkten Umfang. Jede Finanzbehörde und jeder Finanzbeamte wird jedoch dem Steuerpflichtigen auch über den beschränkten Umfang hinaus in jeder zulässigen Weise behilflich sein, wenn es zweckmäßig oder erforderlich ist. Das geschieht schon deshalb, damit die Besteuerung gleichmäßig und dadurch gerecht ausfällt und sich kein Steuerpflichtiger veranlaßt fühlt, über Volksfremdheit oder etwa gar über Willkür von Finanzbehörden oder Finanzbeamten zu klagen. Im übrigen ist das Wesen des Rechtsmittelverzichts nicht so schwer verständlich, daß zu seinem Verstehen eine juristische Vorbildung erforderlich wäre.

2. Verzicht gegenüber der zuständigen Behörde

Will ein Steuerpflichtiger auf die Anfechtung verzichten, dann ist dieser Verzicht bei dem Finanzamt anzubringen, das den Steuerbescheid erlassen hat oder berechtigt ist, einen solchen zu erlassen. Der Verzicht auf die Rechtsbeschwerde ist dem Oberfinanzpräsidenten gegenüber zu erklären, der über die Anfechtung entschieden hat.

Hat der Bevollmächtigte einer Offenen Handelsgesellschaft oder die Gesellschaft selbst den Verzicht auf das Rechtsmittel gegen einen Bescheid über die einheitliche Feststellung des Gewinns zweifelsfrei und ordnungsgemäß vor einem Finanzamt ausgesprochen, das nur für die Veranlagung der Gesellschafter oder eines Gesellschafters zur Einkommensteuer zuständig ist, dann ist der Verzicht rechtswirksam, wenn das an sich unzuständige Finanzamt dem für die einheitliche Feststellung des Gewinns zuständigen Finanzamt die Verzichtserklärung urschriftlich oder in Abschrift übermittelt hat (RFH-Urteil vom 12. Oktober 1938 VI 306/38, RStBl 1938 S. 954).

3. Mündlicher Rechtsmittelverzicht

Für den Verzicht auf die Einlegung eines Rechtsmittels ist eine besondere Form nicht vorgeschrieben. Es genügt schon eine entsprechende mündliche Erklärung gegenüber der zuständigen Behörde. Die Aufnahme eines Protokolls darüber ist nicht vorgeschrieben. Aus Gründen der verfahrensrechtlichen Ordnung und Sicherheit wird aber in der Regel eine Niederschrift über den Verzicht des Steuerpflichtigen aufgenommen und vom Verzichtenden unterschrieben werden, weil wesentliche Erklärungen, die Steuerpflichtige oder Auskunftspersonen einer Behörde gegenüber abzugeben haben, eindeutig sein und in den Akten festgehalten werden sollen. Sie können dann nicht bestritten werden. Es wird dadurch mit einer gewissen Sicherheit vermieden, daß über eine derartig maßgebende Erklärung, wie sie ein Rechtsmittelverzicht darstellt, später Meinungsverschiedenheiten entstehen. Das wird mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Mußvorschrift natürlich nur soweit gelten können, als im Einzelfall Zweifel an der Tatsächlichkeit und Eindeutigkeit der mündlichen Erklärung bestehen könnten (RFH-Urteil vom 5. Dezember 1935 III A 52/35 U, RStBl 1935 S. 1530).

Der Rechtsmittelverzicht kann auch durch Fernsprecher übermittelt werden. Das steht außer Zweifel. Der Unterschied zwischen mündlicher Erklärung und Erklärung zu Protokoll wird dadurch deutlich erkennbar. Ein Rechtsmittel kann nicht durch Fernsprecher eingelegt werden, weil § 249 AO entgegen steht (RFH-Urteil vom 24. August 1938 VI 527/38, RStBl 1938 S. 897). Der mündliche Rechtsmittelverzicht durch Fernsprecher wird selbstverständlich Zweifel an seiner Rechtsgültigkeit nur ausschließen, wenn einwandfrei festgestellt werden kann, daß die Erklärung auch wirklich von dem dazu Berechtigten abgegeben worden ist. Es ist aber wohl selbstverständlich, daß jede mündlich abgegebene bedeutsame Erklärung des Steuerpflichtigen, insbesondere ein Rechtsmittelverzicht, in den Steuerakten des Steuerpflichtigen in Form eines nachrichtlichen Aktenvermerks festgehalten wird.

4. Verzicht im Steueraufsichtsverfahren, im Ermittlungsverfahren und im Festsetzungsverfahren

a) vor Bekanntgabe des Steuerbescheids

Es ist unbestritten, daß ein Rechtsmittelverzicht auch dann erklärt werden kann, wenn die Behörde den Bescheid (die Entscheidung) noch nicht erlassen hat. Die grundsätzlichen Bestimmungen in § 210 b und § 211 AO können dabei aber nicht unbeachtet bleiben, soweit ein Steuerbescheid für gewisse Steuern in Betracht kommt. § 210 b AO bestimmt, daß für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen und vom Umsatz der Steuerbescheid schriftlich erteilt wird. § 211 AO bestimmt, daß Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, die Höhe der Steuer enthalten müssen, und daß sie auch enthalten sollen: die Rechtsmittelbelehrung, die Besteuerungsgrundlage, die Anweisung, wen die festgesetzte Steuer zu zahlen ist, und die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist.

Der Verzicht auf ein Rechtsmittel vor Erlaß eines Steuerbescheids setzt voraus, daß die Steuerpflicht dem Grund und der Höhe nach erkennbar feststeht und sich Finanzamt und Steuerpflichtiger darüber einig sind. Der Betrag der Steuer, die zu bezahlen ist, ist deshalb in der Regel, auch bei Schätzungen, mindestens überschlägig in die Verhandlungsniederschrift über den Rechtsmittelverzicht mit aufzunehmen. Geschieht das nicht, dann stellt der Verzicht des Steuerpflichtigen gewissermaßen eine Blankovollmacht für die Finanzbehörde dar. Das würde aber gegen Treu und Glauben verstoßen (RFH-Urteile vom 26. September 1935 VI A 671/35, RStBl 1935 S. 1386, und vom 22. Dezember 1937 VI 730/37, RStBl 1938 S. 73).

Der Reichsfinanzhof hat in seinem Urteil vom 5. April 1939 VI 157/39, RStBl 1939 S. 651 zum Ausdruck gebracht, daß es auch genügen kann, wenn einem Steuerpflichtigen nur ein bestimmtes Einkommen oder im Fall der Berechnung nach Reinverdienstsätzen nur der Umsatz nebst Verdienstsätzen bekanntgegeben wird. Es kann auch die Angabe des ermittelten Umsatzes und des steuerpflichtigen Gewinns ausreichen, wenn der Steuerpflichtige ein erfahrener Geschäftsmann ist. Nur bei einem unerfahrenen und kleinen Steuerpflichtigen muß vorher ein runder und annähernder Betrag über die Höhe der einzelnen Steuern genannt werden. Abweichungen von dem endgültigen Steueransatz

dürfen auch nur so geringfügig sein, daß sie die Willensbildung des Steuerpflichtigen nicht beeinflussen können. Aus diesen Ausführungen wird jedoch erkennbar, daß es erforderlich ist, die Grundsätze für die einwandfreie Rechtsgültigkeit eines Rechtsmittelverzichts vor der Bekanntgabe des Steuerbescheids (Hinweis auf meine obigen Ausführungen unter 4a) in der Praxis zu beachten. Nur dann werden unnütze, zeitraubende und kostspielige Rechtsmittel vermieden.

Es ist nicht erforderlich, daß dem Steuerpflichtigen vor Abgabe der Verzichterklärung außer der Höhe der nachzufordernden Einkommensteuer auch die mutmaßliche Höhe der Kirchensteuer, die nach der Einkommensteuer berechnet wird, bekanntgegeben wird. Auch die voraussichtliche Höhe der Steuerstrafe braucht nicht bekanntgegeben zu werden. Das ist deshalb nicht erforderlich, weil gegen Kirchensteuerbescheide und Strafbescheide selbständige Rechtsmittel eingelegt werden können (RFH-Urteile vom 13. Mai 1936 VI A 930/35, RStBl 1936 S. 616, und vom 3. April 1935 VI A 355/34, RStBl 1935 S. 742).

Wenn der Steuerpflichtige geltend macht, er habe durch die Anerkennung z. B. der Umsatzsteuernachforderung und der Einkommensteuernachforderung den ganzen Steuerfall einschließlich der Kirchensteuer und der Steuerstrafe als erledigt angesehen, so ist das ein Irrtum im Beweggrund. Dieser Einwand kann den Rechtsmittelverzicht, weil er eine öffentlich-rechtliche Willenserklärung ist, nicht erschüttern (RFH-Urteil vom 9. Juli 1931 VI A 1275/31, StArch 1931 S. 346; StArch 1932 S. 148; Sächs. OVG vom 25. Juli 1935 75 II/35, DStZ 1936 S. 208, Beamtenausgabe S. 168).

Unbegründete und unbewiesene Einwendungen des Steuerpflichtigen, z. B. er habe bei Abgabe des Rechtsmittelverzichts unter einem unzulässigen Zwang und Druck des Finanzamts gehandelt oder er sei der Willkür des Finanzamts ausgesetzt gewesen, können die Wirksamkeit und Gültigkeit des Rechtsmittelverzichts auch nicht erschüttern (RFH-Urteile vom 8. Januar 1936 VI A 880/35, RStBl 1936 S. 100, vom 21. Oktober 1936 VI A 546/35, RStBl 1936 S. 1092, und vom 26. Juli 1939 VI 386/39, RStBl 1939 S. 946).

b) nach Bekanntgabe des Steuerbescheids

Der Steuerpflichtige wird nach Bekanntgabe des Steuerbescheids unter Umständen dann auf das Rechtsmittel der Anfechtung verzichten, wenn er an einer baldigen Klärung der Frage interessiert ist, ob oder in welchem Umfang von ihm ein Steuervergehen begangen worden ist. Über die Bestrafung ist jedoch in einem besonderen Verfahren, dem Steuerstrafverfahren, zu entscheiden. Zusicherungen über Straffreiheit oder milde Bestrafung sollen deshalb im Besteuerungsverfahren nicht gemacht werden. Der Steuerpflichtige muß den Rechtsmittelverzicht ohne jede Beeinflussung abgeben. Nur so können Zweifel an der Rechtsgültigkeit des Verzichts ausgeschaltet werden.

5. Verzicht im Rechtsmittelverfahren

Es ist rechtlich denkbar und zulässig, daß ein Steuerpflichtiger seine Anfechtung zurücknimmt unter der Voraussetzung, daß ihm ein neuer, schließlich auch nur ein vorläufiger Steuerbescheid zugestellt wird, und daß er dabei auf Rechtsmittel gegen den neuen Bescheid nach besonderer Maßgabe verzichtet. Dieser Rechtsmittelverzicht ist insoweit wirksam, als er erklärt wird. Weder der vorläufige noch der sich anschließende endgültige Steuerbescheid kann in den Punkten, in denen der Steuerpflichtige ausdrücklich Verzicht geleistet hat, durch Rechtsmittel von neuem angegriffen werden. Für die Wirksamkeit des Rechtsmittelverzichts ist aber Voraussetzung, daß eindeutig und zweifelsfrei feststeht, welche Punkte zur Zeit des Rechtsmittelverzichts ungeklärt waren und schließlich durch neue Rechtsmittel angegriffen werden können (RFH-Urteile vom 4. September 1935 VI A 831/34, RStBl 1935 S. 1299, und vom 5. Januar 1938 VI 683/37, RStBl 1938 S. 74).

In der gleichen Richtung wie das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 4. September 1935 bewegt sich das Urteil vom 26. September 1935 VI A 598/35, RStBl 1935 S. 1301. Darin ist grundlegend ausgeführt:

> „Erklärt der Steuerpflichtige im Berufungsverfahren, er wolle bestimmte, unter Umständen rechtserhebliche Behauptungen nicht mehr geltend machen, so ist es kein Verfahrensmangel, wenn das Finanzgericht diese Einwendungen nicht mehr prüft. Im Rechtsbeschwerdeverfahren kann der Steuerpflichtige wegen des Verbots neuen tatsächlichen Vorbringens auf seine früheren Behauptungen nicht zurückgreifen."

Ist ein Rechtsmittel eingelegt, so kann auf Weiterverfolgung des gesamten Rechtsmittels verzichtet werden. Das geschieht aber nicht durch Verzicht auf das Rechtsmittel, sondern durch Rücknahme des Rechtsmittels (§ 253 AO).

6. Verzicht im Steuerstrafverfahren

Die Erklärung des Steuerpflichtigen, daß er auf Rechtsmittel gegen eine Steuerfestsetzung verzichte, kann mit einer Unterwerfungsverhandlung nach § 445 AO verbunden werden. Das ist denkbar entweder, nachdem dem Steuerpflichtigen in einem Steuerbescheid die Besteuerungsgrundlage und die Höhe der Steuer bekanntgegeben wurde, Rechtskraft des Steuerbescheids aber noch nicht eingetreten ist, oder vor Bekanntgabe des Steuerbescheids. Im letzteren Fall ist für die Wirksamkeit des Rechtsmittelverzichts auch erforderlich, daß dem Steuerpflichtigen die Besteuerungsgrundlage und die Höhe der Steuer, mindestens überschlägig, bekanntgeworden sind.

Wenn ein Steuerpflichtiger in einer Unterwerfungsverhandlung auf Rechtsmittel gegen eine Steuerfestsetzung verzichtet hat, dann ist die Unterwerfung der maßgebende Rechtsakt und der Rechtsmittelverzicht nur eine Art Zubehör. Die Rechtswirksamkeit des Rechtsmittelverzichts hat sich deshalb nach den für die Unterwerfung geltenden Normen zu richten. Der Rechtsmittelverzicht wird deshalb mit der Rechtskraft der Bestrafung, das ist mit der Genehmigung der Unterwerfungsverhandlung, unabänderlich wirksam (RFH-Urteil vom 25. März 1936 VI A 39/36, RStBl 1936 S. 406).

Ein Rechtsmittelverzicht, der mit einer Unterwerfung verbunden ist, wird dagegen in der Regel dann unwirksam sein, wenn die Unterwerfungsverhandlung nicht rechtskräftig wird. Wird z. B. eine Unterwerfungsverhandlung nicht genehmigt, weil Strafart und Strafmaß härter ausfallen sollen, dann wird der Rechtsmittelverzicht des Steuerpflichtigen ebenso unwirksam wie die Unterwerfungsverhandlung selbst. Das ist deshalb richtig, weil der Steuerpflichtige in der Erwartung auf Rechtsmittel verzichtet hat, daß seine Straftat so beurteilt wird, wie das seinen Ausdruck in der Unterwerfungsverhandlung gefunden hat (RFH-Urteil vom 16. September 1936 VI A 662/36, RStBl 1936 S. 993).

Wirtschaftlicher Beobachter

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen

Steuergutscheinkurse nach dem Stand vom 12. März 1940. Steuergutscheine I: Dezember 1939, Januar 1940, Februar und März 99,92; April und Mai 99,85. — Steuergutscheine II: Juni 1942 $101^1/_8$; Juli 100,75; August $100^5/_8$; September 100; Oktober $99^5/_8$; November $99^3/_8$.

Fünfzig Millionen-Anleihe der Sächsischen Werke. Die Aktiengesellschaft Sächsische Werke in Dresden hat eine Anleihe von fünfzig Millionen Reichsmark aufgelegt. Die Anleihe wird mit $4^1/_2$ vom Hundert verzinst. Der Zeichnungspreis beträgt $97^3/_4$ vom Hundert. Der Erlös der Anleihe soll insbesondere zum Ausbau und zum Neubau von Braunkohlenkraftwerken dienen.

Abschluß der Gemeinschaftsgruppe Deutscher Hypothekenbanken für das Geschäftsjahr 1939. Die sechs Hypothekenbanken, die in der Gemeinschaftsgruppe Deutscher Hypothekenbanken zusammengeschlossen sind, haben sich im Geschäftsjahr 1939 günstig entwickelt. Der Gesamtdarlehensbestand ist auf über drei Milliarden Reichsmark gestiegen. Die Zinsrückstände sind gegenüber dem Geschäftsjahr 1938 von 2,2 vom Hundert auf 1,4 vom Hundert zurückgegangen. Der handelsrechtlich ausgewiesene Reingewinn 1939 beträgt 5,34 Millionen Reichsmark. Es wird ein Gewinnanteil von 6 vom Hundert ausgeschüttet.

Neufestsetzung der Kriegsbeiträge der Gemeinden. § 14 der Kriegswirtschaftsverordnung gemäß sind die Gemeinden verpflichtet, bestimmte Beträge als Kriegsbeitrag an das Reich zu leisten. Der Reichsminister der Finanzen und der Reichsminister des Innern sind ermächtigt worden, die Höhe der Kriegsbeiträge der Gemeinden neu festzusetzen. Hinweis auf die Verordnung zur Ergänzung der Kriegswirtschaftsverordnung vom 29. Februar 1940 (RGBl I S. 454).

Übernahme von Garantien durch das Reich. Der Aufbau der deutschen Kriegswirtschaft und die Erweiterung des deutschen Volksraums machen es erforderlich, daß das Reich Garantien übernimmt. Der Reichsminister der Finanzen ist deshalb ermächtigt worden, Kredite zu gewährleisten, die den oben bezeichneten Zwecken dienen. Hinweis auf die Verordnung über die Übernahme von Garantien zur Förderung des Wirtschaftslebens und zur Förderung des deutschen Volkstums vom 27. Februar 1940 (RGBl I S. 445).

Vierjahresplan

Eisenersparnis in der Bauwirtschaft. Der Beauftragte für den Vierjahresplan und der Generalbevollmächtigte für die Regelung der Bauwirtschaft haben durch eine Zweite Durchführungsbestimmung zur Achten Anordnung Richtlinien zur Eisenersparnis erlassen. Siehe Reichsanzeiger Nr 45 vom 22. Februar 1940.

Maschinen für lebenswichtige Bauvorhaben. Der Generalbevollmächtigte für die Regelung der Bauwirtschaft hat eine Anordnung erlassen. Danach müssen alle Betriebe der Bauwirtschaft monatlich Meldung über den Stand an freien Baumaschinen erstatten. Außerdem müssen die Baumaschinen und Geräte, die bei nicht als kriegswichtig oder lebenswichtig anerkannten Bauvorhaben eingesetzt sind, gemeldet werden.

Beschränkung der Herstellung von Schreibmaschinen verlängert. Der Reichswirtschaftsminister hat die Geltungsdauer der Anordnung über die Beschränkung der Herstellung von Schreibmaschinen vom 13. Oktober 1936 bis 28. Februar 1941 verlängert. Siehe Reichsanzeiger Nr 48 vom 26. Februar 1940.

Neuheit der Grammophonplattenindustrie. Die Grammophonplattenindustrie zeigt auf der Leipziger Frühjahrsmesse eine Schallplatte, die viermal so lange wie die bisher üblichen Schallplatten spielt. Die neue Schallplatte unterscheidet sich gütemäßig und preislich nicht von den früheren Erzeugnissen.

Tannwalder Baumwollspinnerei größter Textilkonzern im Sudetengebiet. Die Tannwalder Baumwollspinnerei AG hat die ehemalige Cichorius-Spinnerei in Kratzau übernommen. Mit der Übernahme der Cichorius-Spinnerei ist die Tannwalder Baumwollspinnerei AG der größte Textilkonzern im Sudetengebiet geworden. Er verfügt über rund 75 000 Spindeln und 3 300 Webstühle.

Handel – Gewerbe – Handwerk

Einführung des Handwerksrechts in der Ostmark. Durch Verordnung vom 24. Februar 1940 (RGBl I S. 420) wurden in der Ostmark eingeführt:

1. der Vierte Teil „Ehrengerichtsbarkeit" der Ersten Verordnung über den vorläufigen Aufbau des Deutschen Handwerks vom 15. Juni 1934,
2. die Dritte Verordnung über den vorläufigen Aufbau des Deutschen Handwerks,
3. die Verordnung über die Einrichtung und Anlegung der Handwerksrolle,
4. das Verzeichnis der Gewerbe, die handwerksmäßig betrieben werden können.

Verkehr

Postdienst mit dem Generalgouvernement für die besetzten polnischen Gebiete. Im Postdienst mit den besetzten polnischen Gebieten sind die folgenden Sendungen zugelassen:

1. Briefe im Gewicht bis zu einem Kilogramm,
2. Bahnhofsbriefe bis zu 500 Gramm,
3. Postkarten und Postkarten mit Antwortkarte,
4. Drucksachen, Warenproben, Mischsendungen und Zeitungsdrucksachen bis zum Gewicht von einem Kilogramm,
5. Blindenschriftsendungen bis zu fünf Kilogramm,
6. Päckchen bis zu zwei Kilogramm,
7. gewöhnliche Pakete und unversiegelte Wertpakete bis zu fünf Kilogramm.

Briefsendungen, mit Ausnahme der Bahnhofsbriefe und der Zeitungsdrucksachen, können unter „Einschreiben" versandt werden. Jedem Paket ist eine weiße Auslandspaketkarte mit Zollinhalterklärung und statistischem Anmeldeschein beizufügen. Für alle anderen Sendungen gelten die Gebühren und Versendungsbedingungen des innerdeutschen Postdienstes.

Höchstgeschwindigkeiten für Kraftfahrzeuge mit Riesenluftreifen. Der Verordnung vom 22. Februar 1940 gemäß (RGBl I S. 402) sind für Kraftfahrzeuge mit Riesenluftreifen die folgenden Höchstgeschwindigkeiten festgesetzt worden:

1. für Fahrzeuge mit Reifen in der Größe von 7,50 — 20 bis 9,75 — 24 eine Höchstgeschwindigkeit von 40 km je Stunde,
2. für Fahrzeuge mit Reifen von über 9,75 — 24 Größe eine Höchstgeschwindigkeit von 28 km je Stunde.

Alle in Betrieb befindlichen Kraftfahrzeuge mit Riesenluftreifen müssen spätestens am 15. Mai 1940 mit Vorrichtungen versehen werden, die eine Überschreitung dieser Höchstgeschwindigkeiten unmöglich machen.

Arbeit und Soziales

Bestand und Zunahme der Haushaltungen im Deutschen Reich. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik" ergibt sich für die Zahl und die Zunahme der Haushaltungen im Deutschen Reich das folgende Bild:

Tag der Zählung	Haushaltungsbestand	Haushaltungszuwachs gegenüber der vorhergegangenen Zählung: insgesamt		durchschnittlich jährlich		Bevölkerungszunahme: insgesamt	durchschnittl. jährlich
		Zahl	v. H.	Zahl	v. H.	v. H.	v. H.
Heutiges Reichsgebiet ohne Memelland, Danzig und neue Ostgebiete							
16.6.1933	20 774 743	.	.	.	.	.	.
17.5.1939	22 770 156	1 995 413	*9,6*	332 569	*1,60*	*3,8*	*0,64*
Altes Reichsgebiet (Stand vom 1. 1. 1938)							
1.12.1910	12 962 911	.	.	.	.	.	.
16.6.1925	15 535 695	2 572 784	*19,8*	177 433	*1,37*	*8,1*	*0,56*
16.6.1933	17 951 378	2 415 683	*15,5*	301 960	*1,94*	*4,5*	*0,56*
17.5.1939	19 816 335	1 864 499	*10,4*	310 750	*1,73*	*5,0*	*0,83*